

EL DERECHO AL REINTEGRO DEL IVA: PRESCRIPCIÓN *VS.* DEDUCIBILIDAD

(A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de Septiembre de 2008)

Diego González Ortiz

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Jaume I. Castellón

1. LIMITE TEMPORAL A LA DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS

La Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, L.IVA) faculta al sujeto pasivo del Impuesto a deducir de la suma de cuotas devengadas en un período de liquidación las cuotas que se hayan soportado por repercusión directa, o satisfecho por distintas operaciones. La L.IVA se refiere a esa facultad del sujeto pasivo denominándola “derecho a la deducción”. El derecho a la deducción, sin embargo, no es considerado generalmente como un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública. La deducción no es, por lo general, contemplada como un modo de extinción de un derecho de crédito del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública. El derecho a deducir consiste, según un amplio sector de la doctrina, en el derecho a sustraer o restar las cuotas soportadas de las cuotas devengadas, y se ejercita mediante el traspaso de la cifra de cuotas soportadas en el período a la declaración-liquidación del IVA, mensual o trimestralmente.

Según opinión generalizada, la Hacienda Pública solamente se convertirá en deudora frente al sujeto pasivo, y éste devendrá titular de un verdadero derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo período de liquidación. Entonces, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.5 de la L.IVA, surgiría un derecho a la compensación del exceso de cuotas soportadas, distinto del derecho a la deducción. Según opinión mayoritaria, ese derecho de crédito del sujeto pasivo deberá ejercitarse a través de la deducción del saldo negativo sobre el saldo positivo que arroje la liquidación de un período posterior, o bien mediante la solicitud del saldo existente a

favor del sujeto pasivo cuando ello resulte procedente, según lo dispuesto en los artículos 115 a 118 de la L.IVA.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.3 de la L.IVA, el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. Según el artículo 100 de la L.IVA, cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de la Ley, el derecho a la deducción caducará. La L.IVA, pues, parece someter el derecho a la deducción a un plazo de caducidad, que operaría de forma independiente a la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y, por consiguiente, de manera independiente, también, del plazo para presentar una autoliquidación extemporánea, una autoliquidación complementaria o una solicitud de rectificación de una autoliquidación anterior.

En efecto, el establecimiento de un plazo de caducidad para ejercer el derecho a la deducción, que operase de forma independiente a la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, supondría que, una vez transcurridos cuatro años a partir del nacimiento del derecho a la deducción, el sujeto pasivo no podría detraer las cuotas soportadas, ni de las cuotas devengadas en el período de liquidación en el que se soportaron, ni de las devengadas en un período de liquidación posterior. Así, en caso de presentación de una autoliquidación extemporánea o de solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación no prescrito, de la suma de cuotas devengadas en dicho período, el sujeto pasivo solamente tendría derecho a deducir aquellas cuotas soportadas, desde cuyo devengo no hubieran transcurrido más de cuatro años en la fecha de presentación de la autoliquidación extemporánea o de la solicitud de rectificación.

De la misma manera, el establecimiento de un plazo de caducidad para ejercer el derecho a aplicar la deducción, que operase de forma autónoma respecto al plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, determinaría que, si en el momento de iniciarse las

actuaciones de comprobación o investigación hubieran transcurrido más de cuatro años contados desde el nacimiento del derecho a la deducción de una cuota soportada, dicha cuota soportada, cuyo derecho a ser deducida hubiera caducado, no podría ser deducida por la Administración en la liquidación procedente. Así, en caso de liquidación administrativa, de la totalidad de cuotas soportadas en el período objeto de comprobación, que no hubieran sido deducidas por el sujeto pasivo en la autoliquidación correspondiente a dicho período, solamente serían deducibles aquellas cuyo derecho a la deducción no hubiera caducado en la fecha de inicio de las actuaciones administrativas.

A pesar de que la L.IVA habla de caducidad del derecho a la deducción, algunos autores, como J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2008), defienden la naturaleza prescriptiva del plazo al que está sometido el ejercicio de ese derecho, argumentando, precisamente, la necesidad de coordinar el cómputo del plazo de ejercicio del derecho a la deducción y el plazo de prescripción de la acción administrativa para liquidar la deuda tributaria correspondiente al período en el que las cuotas soportadas sean deducibles. Según estos autores, «ambos plazos deberían ser de prescripción, de manera que en los casos en que la Administración interrumpe el plazo de prescripción del derecho a liquidar, también se interrumpa el plazo para el ejercicio del derecho a la deducción». Aduciendo, además, que «no siendo así, la medida puede suponer una limitación del derecho a la deducción desproporcionada y, por ello, contraria a la neutralidad».

La coordinación del plazo de ejercicio del derecho a la deducción y del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, sería siempre limitada. La coordinación estaría limitada a la duración del plazo, cuatro años los dos, y a la forma de cómputo, en la medida en que los dos plazos serían susceptibles de interrupción, acaecida la cual, se iniciaría de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. No obstante, no existiría coincidencia en cuanto al *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a deducir y del derecho de la Administración a liquidar. El primero comenzaría el día en que se produzca el nacimiento del derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 98 de la L.IVA. Por el contrario, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a

liquidar se computaría desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

La discrepancia apuntada en relación con el comienzo del cómputo del plazo de prescripción no evitaría, pues, que la prescripción del derecho a la deducción de una cuota soportada pudiera producirse con anterioridad a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el período de declaración en el que esa cuota se hubiera soportado. En efecto, transcurridos cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción, sin que el sujeto pasivo lo hubiera ejercido durante ese tiempo, el derecho a deducir las cuotas soportadas habría prescrito, aun cuando no lo estuviera el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. Antes de la prescripción de este último, el sujeto pasivo podría presentar una autoliquidación extemporánea o una solicitud de rectificación, y la Administración dictar una liquidación tributaria, sin que resultasen deducibles las cuotas soportadas con más de cuatro años de antelación a la fecha de presentación de la autoliquidación o solicitud de rectificación, o de inicio de las actuaciones administrativas.

Prescripción o caducidad, en cualquier caso, resulta difícil de predicar del derecho a la deducción, si la deducción no es considerada como un mecanismo de ejercicio de un derecho de crédito del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública. La aplicación de una deducción, cuando no es un mecanismo de satisfacción, por compensación, de un derecho de crédito del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública, no supone el ejercicio de un auténtico derecho subjetivo. No hay derecho subjetivo a aplicar las normas jurídicas, sino que son las normas jurídicas las que reconocen, en su caso, derechos a los individuos. Ni puede hablarse de derecho a la aplicación de las normas jurídicas ni, por consiguiente, de derecho a calcular el importe de la liquidación periódica del IVA conforme a las normas de cuantificación establecidas legalmente. Así pues, la simple *aplicabilidad* de una deducción de las cuotas soportadas respecto de las devengadas no puede ser considerada como el contenido de un verdadero derecho subjetivo, susceptible de extinguirse por caducidad o prescripción.

La deducción tributaria, teóricamente, puede regularse como procedimiento jurídico para la compensación de una deuda tributaria del sujeto pasivo con créditos a favor del mismo obligado. Ahora bien, si se niega que una deducción tributaria, en particular la

deducción de las cuotas soportadas, a efectos de la liquidación de un período de declaración del IVA, constituya el modo de ejercicio de un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, entonces, la aplicación de la deducción no podrá ser considerada como el ejercicio de un derecho a la aplicación de la deducción. Y si la deducción tributaria no supone el ejercicio de un derecho subjetivo, entonces, como ya se ha señalado, tampoco habrá ningún derecho a la deducción susceptible de caducar o prescribir. Así pues, el único derecho susceptible de prescribir será el de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

Un derecho de crédito frente la Hacienda Pública, que tuviera por objeto el reintegro del IVA soportado, y que pudiera ejercerse mediante la deducción del importe de las cuotas devengadas a ingresar, sería susceptible de prescribir o de caducar. En cambio, la condición de deducibles de las cuotas soportadas respecto de determinadas cuotas devengadas no es un derecho susceptible de extinguirse por falta de ejercicio. Las cuotas soportadas resultan deducibles, esto es, su deducción respecto de determinadas cuotas devengadas resulta procedente, y la deducción se podrá aplicar por el sujeto pasivo o por la Administración, mientras no haya prescrito el derecho a liquidar la deuda tributaria. Mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, el sujeto pasivo podrá presentar una autoliquidación extemporánea o una solicitud de rectificación, y la Administración dictar una liquidación tributaria, deduciendo del impuesto devengado en el período objeto de autoliquidación o liquidación administrativa las cuotas soportadas que resulte procedente deducir.

Ahora bien, si el derecho a la deducción no constituyera un verdadero derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, si el derecho a la deducción no fuera, por consiguiente, un verdadero derecho susceptible de extinguirse por falta de ejercicio, y si los artículos 99.3 y 100 de la L.IVA, por tanto, no regularan la caducidad o la prescripción de derecho alguno, habría que entender que dichos preceptos regulan los períodos de liquidación en los que resulta procedente reducir las cuotas devengadas en el importe de las cuotas soportadas que tengan carácter deducible. Debería entenderse, pues, que el artículo 99.3 de la L.IVA autoriza a reducir en cada período de liquidación el importe de las cuotas devengadas en dicho período en la cuantía de las cuotas objetiva y subjetivamente deducibles, siempre que las cuotas deducibles se hayan

soportado en el mismo período de liquidación o bien en los cuatro años anteriores contados a partir del devengo de cada una de las cuotas soportadas.

Interpretado el límite temporal regulado en los artículos 99.3 y 100 de la L.IVA, no como un plazo para ejercer un derecho subjetivo que previamente se niega que exista, sino como una limitación de los períodos de liquidación en los que resultará procedente la práctica de una deducción tributaria, entonces, nada impediría al sujeto pasivo presentar la autoliquidación extemporánea de un período de liquidación no prescrito, o la solicitud de rectificación de la autoliquidación de dicho período, deduciendo o solicitando la deducción de unas cuotas soportadas en dichos períodos o en los cuatro años anteriores al último día del período de liquidación en cuestión. De la misma manera, la Administración podrá liquidar un período no prescrito, deduciendo en la liquidación procedente las cuotas soportadas por el sujeto pasivo en el período de liquidación objeto de comprobación, o en los cuatro años anteriores al último día de ese mismo período.

2. LA DEDUCCIÓN COMO MODO DE EXTINCIÓN DEL DERECHO A LA RECUPERACIÓN DEL IVA SOPORTADO

La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007, que resolvió el recurso de casación para unificación de doctrina número 96/2002, reconoció al sujeto pasivo del Impuesto un derecho a la recuperación del exceso no deducido de cuotas soportadas, diferente del derecho a compensar o deducir de forma continuada dicho exceso conforme a lo establecido en el artículo 99.5 de la L.IVA. Según la Sala, el derecho a compensar los excesos no deducidos sería una forma de hacer efectivo el derecho a la recuperación. El Tribunal Supremo también reconoció que, caducado el derecho a la compensación de los excesos no deducidos, el sujeto pasivo podría hacer efectivo el derecho a la recuperación del IVA soportado a través de la promoción de un expediente de devolución a instancia de parte. Según el Tribunal, una vez caducado el derecho a la compensación de los excesos no deducidos, se abrirá un período de devolución de los excesos no compensados, que se extenderá al plazo señalado para la prescripción del derecho a la recuperación del IVA soportado.

Aunque la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 habla de un derecho del sujeto pasivo a la recuperación del IVA, caracterizándolo como un derecho de crédito del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública, que le permite resarcirse totalmente del IVA soportado, sin embargo, ese derecho de crédito tendría por objeto exclusivamente, la recuperación del exceso de cuotas soportadas que no hayan podido ser compensadas dentro del plazo de caducidad del derecho a deducir. El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 4 de julio de 2007, solamente reconoce al sujeto pasivo un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública a partir de que se origine un exceso de cuotas soportadas no recuperadas mediante el ejercicio del derecho a la deducción. Así pues, mientras que la compensación de los excesos no deducidos en declaraciones-liquidaciones posteriores sería una forma de hacer efectivo el derecho a la recuperación del IVA soportado, por el contrario, no sucedería lo mismo con la deducción de las cuotas soportadas, que no es considerada por la Sala como una forma de extinción, por compensación, de un derecho de crédito del sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública.

Recientemente, **la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2008, que resuelve el recurso de casación para unificación de la doctrina número 226/2004, se ha referido al derecho al reintegro del IVA, identificándolo con el derecho a deducir.** Del contenido de la Sentencia se desprende que la deducción de las cuotas soportadas supone el ejercicio de un derecho del sujeto pasivo al reintegro del IVA. Ese derecho al reintegro del IVA, que facultaría al sujeto pasivo a deducir las cuotas soportadas de la suma de cuotas devengadas en un período de liquidación, es caracterizado por la Sala como un verdadero derecho, susceptible de extinguirse por caducidad. Según la Sala, el ejercicio del derecho al reintegro del IVA a través de la deducción se encuentra sometido un plazo de caducidad, si bien, para que se produzca la caducidad es necesario que el titular del derecho haya dejado, por pasividad, de ejercerlo. A partir del criterio expresado, el Tribunal concluyó que, «si el contribuyente no declara, por entender que no es sujeto pasivo del Impuesto, no puede sostenerse que ha despreciado su derecho al reintegro del IVA».

Como ya se ha señalado, no es correcto hablar de caducidad o prescripción del derecho a la deducción si el derecho a deducir, al mismo tiempo, no es caracterizado como un derecho subjetivo de contenido patrimonial frente a la Hacienda Pública, susceptible de hacerse efectivo por compensación con una deuda tributaria, a través de la aplicación de

una deducción. Por tanto, o se acepta que el derecho al reintegro del IVA, al que alude el Tribunal Supremo, es un verdadero derecho de crédito, siendo la deducción una forma de ejercitarlo o, de lo contrario, la conclusión del Tribunal Supremo resulta completamente infundada. **O se acepta que el sujeto pasivo es titular de un derecho de crédito al reintegro del IVA soportado, o, de lo contrario, no podrá concluirse que, transcurridos cuatro años desde el devengo de las cuotas soportadas, el sujeto pasivo podrá practicar la deducción cuando, a la vista de las circunstancias concretas del caso, no pueda sostenerse que ha despreciado su derecho al reintegro del IVA.** La argumentación empleada por el Tribunal Supremo, por tanto, obliga a plantearse la posibilidad de reconocer al sujeto pasivo del IVA un derecho de crédito al reintegro de las cuotas soportadas desde el devengo de estas últimas.

Pues bien, la deducción, como forma de ejercicio de un derecho de crédito frente a la Administración, del que sería titular el sujeto pasivo que hubiera soportado la repercusión del impuesto, o hubiera satisfecho el IVA devengado con motivo de una adquisición efectuada, fue defendida por el profesor HINOJOSA TORRALVO (1995). Este autor consideró impropias las denominaciones «derecho a la deducción» y «derecho a la devolución», en la medida en que pudieran configurar por sí solas una situación subjetiva, porque ésta sólo puede estar representada por un crédito de impuesto. Según este autor, la deducción de las cuotas soportadas es una forma de ejercicio de un crédito de impuesto, por compensación con una deuda tributaria. La misma idea ha sido defendida recientemente por el profesor SIMÓN ACOSTA (2008), para quien, «el empresario que soporta el IVA tiene un derecho de crédito que, por mandato legal, se hace efectivo por deducción del IVA que adeuda al fisco: traducido al lenguaje civil, es un derecho de crédito que sólo se extingue por compensación con una deuda de IVA».

El examen de la Ley nos permite llegar a la conclusión de que la deducción de las cuotas soportadas no es simplemente el resultado de la aplicación de una regla de cuantificación de la deuda tributaria. En efecto, el IVA es un impuesto de devengo instantáneo. La obligación tributaria principal nace como consecuencia de la realización del hecho imponible, que tiene lugar con ocasión de la realización de cada una de las operaciones sujetas a este Impuesto. Cada entrega de bienes o prestación de servicios, cada adquisición intracomunitaria o cada importación de bienes, implica el devengo de

una obligación tributaria jurídicamente autónoma, por importe del resultado de aplicar el tipo impositivo sobre la base imponible. Las obligaciones tributarias devengadas a lo largo de un mismo período de liquidación deben autoliquidarse conjuntamente, pero el total de la cuota devengada en cada período de liquidación es la expresión de la suma de tantas obligaciones tributarias como operaciones sujetas se hayan realizado a lo largo de dicho período de liquidación. La deducción de las cuotas soportadas, por consiguiente, no interviene en la cuantificación de la obligación tributaria.

La deducción tributaria de las cuotas soportadas implica la reducción del importe de la suma de las obligaciones tributarias devengadas durante el período de liquidación. La suma de las obligaciones tributarias devengadas, por disposición de la Ley, puede minorarse en el importe de determinadas cuotas soportadas por el sujeto pasivo. Además, cuando en un período de liquidación no se ha devengado ninguna obligación tributaria, o la suma de las obligaciones tributarias devengadas es inferior al de las cuotas soportadas deducibles, el sujeto pasivo puede deducir el saldo negativo del saldo positivo que arroje una autoliquidación posterior, en los términos del artículo 99.5 de la L.IVA, y cuando resulte procedente, solicitar la devolución de los excesos de IVA soportado. Así pues, si la deducción no es una regla de cuantificación de la obligación tributaria, y tampoco es la única forma de obtener el reintegro de las cuotas soportadas, parece posible concluir que **el sujeto pasivo es titular de un derecho de crédito al reintegro del IVA soportado, que puede hacer efectivo a través de la compensación con las obligaciones tributarias resultantes de la aplicación del Impuesto, o bien a través de la solicitud de devolución.** Este derecho de crédito, naturalmente, será susceptible de extinguirse por falta de ejercicio a lo largo de un período temporal fijado legalmente.

3. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LA RECUPERACIÓN DEL IVA SOPORTADO E IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LA DEDUCCIÓN

Con carácter general, los derechos de crédito que surgen a favor de los obligados tributarios como consecuencia de la correcta aplicación de la normativa tributaria pueden considerarse sujetos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66, c) de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), a un plazo de prescripción de cuatro años. Es cierto que la LGT se refiere al “derecho a solicitar las devoluciones derivadas

de la normativa de cada tributo”, y que el derecho del sujeto pasivo del IVA al reintegro de las cuotas soportadas se puede ejercer a través de otros medios distintos de la solicitud de una devolución. Sin embargo, el derecho a solicitar una devolución, al que se referiría la LGT, no es un verdadero derecho susceptible de prescribir, como tampoco lo es el derecho a aplicar una deducción. La devolución es, como puede serlo la deducción en el marco del IVA, un modo de ejercer un derecho de crédito del obligado tributario.

Así pues, lo que prescribe por disposición del artículo 66, c) de la LGT, no es el derecho a la devolución derivada de la normativa de cada tributo, sino el derecho de crédito que puede satisfacerse mediante una devolución. Además, téngase en cuenta que también los derechos de crédito frente a la Hacienda Pública que pueden hacerse efectivos a través de la solicitud de devolución son susceptibles de extinguirse por compensación con deudas tributarias de la misma persona, sin que por ello resulten excluidos del ámbito de aplicación del artículo 66, c) de la LGT. Por tanto, podemos interpretar que el término “devolución”, en el contexto del artículo 66.c) de la LGT, es sinónimo de “reintegro”, y que, consiguientemente, dicho artículo somete a un plazo de prescripción el derecho de reintegro que surja a favor de los obligados tributarios como consecuencia de la correcta aplicación de la normativa tributaria.

Ahora bien, podría pensarse que la L.IVA establece una regulación especial del límite temporal para ejercer el derecho al reintegro del IVA, que se aplicaría en lugar del régimen general de la prescripción recogido en la LGT. Podría pensarse que la L.IVA sujeta el derecho al reintegro del IVA a un plazo de caducidad, o tal vez de prescripción y susceptible de interrupción, de cuatro años de duración, que comenzaría a computarse, no desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución –léase “reintegro”– derivada de la normativa de cada tributo, tal y como dispone el artículo 67 de la LGT, sino desde el nacimiento del derecho al reintegro, o sea, desde el momento en que se devengan las cuotas soportadas.

Sin embargo, esta interpretación conduciría a la descoordinación entre el plazo para ejercer el derecho de reintegro del IVA soportado y el derecho de la Administración a liquidar las obligaciones tributarias devengadas en un período impositivo en el que hubiera resultado procedente la deducción de las cuotas soportadas si esa deducción se

hubiera practicado antes del transcurso de cuatro años desde el nacimiento del derecho de crédito frente a la Hacienda Pública. Si se aceptara esta interpretación, el transcurso de cuatro años desde el nacimiento del derecho al reintegro, o sea, desde el devengo de las cuotas soportadas, sin que el sujeto pasivo hubiera ejercido ese derecho a través de la deducción o de la solicitud de devolución, incluso si el plazo se calificara de prescripción, supondría la extinción de ese derecho, aun cuando fuera posible autoliquidar extemporáneamente, solicitar la rectificación de una autoliquidación o liquidar administrativamente los períodos de liquidación en los que las cuotas soportadas fueron en un momento anterior deducibles.

Resulta preferible interpretar el plazo previsto en el artículo 99.3 de la L.IVA, no como un plazo para ejercer un derecho al reintegro del IVA soportado, sino como una limitación de los períodos de liquidación en los que resultará procedente la deducción de las cuotas soportadas. Dicho precepto regula los períodos de liquidación en los que resulta procedente reducir las cuotas devengadas en el importe de las cuotas soportadas que tengan carácter deducible. Resulta preferible, pues, entender que el artículo 99.3 de la L.IVA autoriza a reducir en cada período de liquidación el importe de las cuotas devengadas en dicho período en la cuantía de las cuotas objetiva y subjetivamente deducibles que se hayan soportado en el mismo período de liquidación o en los cuatro años anteriores al último día del período de liquidación, contados a partir del devengo de cada una de las cuotas soportadas. Por tanto, incluso después de transcurridos cuatro años a partir del devengo de las cuotas soportadas, el sujeto pasivo podrá ejercer el derecho al reintegro, siempre que dicho derecho no se encuentre prescrito.

El derecho al reintegro del IVA soportado estará sujeto a un plazo de prescripción de cuatro años, que comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar el correspondiente reintegro derivado de la normativa de cada tributo. Es decir, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al período en el que las cuotas se hayan soportado. El plazo de prescripción del derecho al reintegro del IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la LGT, se interrumpirá por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la obtención del reintegro de las cuotas soportadas, o por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase. Precisamente, el segundo párrafo del

artículo 100 de la L.IVA dispone que en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

Mientras no haya prescrito el derecho al reintegro, con independencia del tiempo transcurrido desde el devengo de las cuotas soportadas, el sujeto pasivo podrá deducir dichas cuotas soportadas de la suma de las devengadas en un período de liquidación en relación con el cual no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria. En efecto, **mientras no esté prescrito el derecho de la Administración a liquidar un período, el sujeto pasivo podrá presentar una autoliquidación extemporánea o una solicitud de rectificación de una autoliquidación anterior, deduciendo o solicitando la aplicación de la deducción de las cuotas soportadas que resulta procedente deducir en dicho período.** Esa actuación del obligado tributario interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar y también plazo de prescripción del derecho del sujeto pasivo al reintegro de las cuotas soportadas.

Asimismo, mientras no haya prescrito el derecho al reintegro, las cuotas soportadas serán deducibles de las liquidaciones administrativas que procedan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.3, párrafo segundo, de la L.IVA. En efecto, en la liquidación administrativa serán deducibles las cuotas soportadas por el sujeto pasivo en el período objeto de liquidación o en los cuatro años anteriores al último día de dicho período de liquidación. A estos efectos es irrelevante el tiempo transcurrido en el momento de inicio de las actuaciones administrativas desde la fecha de devengo de las cuotas soportadas. Lo relevante es, por el contrario, el tiempo transcurrido entre el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, correspondiente al período en el que las cuotas se hayan soportado, y el día en que comiencen las actuaciones administrativas. Solamente así es posible concluir, como hace el Tribunal Supremo en la Sentencia de 29 de septiembre de 2008, que «inspeccionado y liquidado un período trimestral de liquidación del IVA que determina la deuda legalmente exigible, es obligado atender a todos los componentes –IVA devengado e IVA soportado deducible– que deberían constar en la práctica de la obligada autoliquidación».

BIBLIOGRAFÍA

CAYÓN GALIARDO, A. (2008), “La devolución del IVA soportado que no pudo ser objeto de deducción”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 83.

DEL CAMPO VÁZQUEZ (2004), “Efectos de la caducidad de las cuotas de IVA soportado”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20.

FALCÓN Y TELLA, R. (2008), “Los efectos del plazo de 4 años previsto en el art. 99.5 LIVA sobre el saldo a compensar y la STS 4 de julio 2007: ¿devolución de oficio o derecho a arrastrar la cantidad a compensar a los períodos siguientes”, *Quincena Fiscal*, núm. 6.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. (1995), *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedecs, Barcelona.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2008) “La devolución de los saldos de IVA una vez transcurrido el plazo de caducidad para efectuar su compensación”, *Repertorio de Jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, núm. 12.

MARTÍN LÓPEZ, J. (2008) “La devolución del IVA soportado con independencia de la caducidad del derecho a la deducción (Análisis crítico de la STS de 4 de julio de 2007)”, *Tribuna Fiscal*, núm. 211.

SIMÓN ACOSTA, E. (2008), “El derecho a la devolución del IVA”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 754.

VEIGA POMBO, M. (2005), “IVA: deducción, devolución y caducidad”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17.